



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI RIMINI

SEZIONE 1

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 73/2018

UDIENZA DEL

28/09/2018 ore 09:00

N° 283/18

PRONUNCIATA IL:

28/9/18

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

Stolig

Il Segretario

IL SEGRETARIO

Andrea Pigozzini

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------------|-----------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | <u>RUSTICO</u> | <u>ANTONIO</u> | <u>Presidente e Relatore</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>MAGALOTTI</u> | <u>MAURIZIO</u> | <u>Giudice</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>CASOLI</u> | <u>SANDRO</u> | <u>Giudice</u> |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 73/2018
depositato il 19/02/2018

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THU01C100760/2017 IRPEF-ADD.REG.
2008
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THU01C100760/2017 IRPEF-ADD.COM.
2008
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THU01C100760/2017 IRPEF-ALTRO 2008
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI RIMINI
VIA MACANNO, 37 47923 RIMINI

proposto dai ricorrenti:

RUSSO SEBASTIANO
VIA PIETRO GARATTONI N. 31 47921 RIMINI RN

difeso da:

CROCIANI FRANCESCO MARIA
VIA MARECCHIESE N. 314/D 47922 RIMINI RN

difeso da:

DOMINICI FABRIZIO
VIA MARECCHIESE N. 314/D 47922 RIMINI RN



Conclusioni della parte ricorrente: **in via preliminare:** accertare l'illegittimità, l'erroneità, la nullità e comunque l'inefficacia dell'avviso di accertamento opposto n. THU01C100760/2017, l'insussistenza delle presunzioni di cui all'art. 12, c. 2 del D. L. 78/2009 e, conseguentemente, annullarlo in ogni sua parte; *ovvero*, accertare l'illegittimità, l'erroneità, la nullità e comunque l'inefficacia dell'avviso di accertamento opposto n. THU01C100760/2017, per violazione e falsa applicazione dell'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973; *ovvero*, accertare l'illegittimità, l'erroneità, la nullità e comunque l'inefficacia dell'avviso di accertamento opposto n. THU01C100760/2017, per violazione dell'art. 7, co. 1, del D.Lgs. 472/1997, e, conseguentemente, annullarlo in ogni sua parte; *ovvero*, accertare l'illegittimità, l'erroneità, la nullità e comunque l'inefficacia dell'avviso di accertamento opposto n. THU01C100760/2017, per difetto di sottoscrizione, per carenza di motivazione, e per violazione di legge infra esplicitata e, conseguentemente, annullarlo in ogni sua parte; **in via principale:** accertare l'illegittimità, la nullità, l'erroneità e, comunque, l'inefficacia dell'avviso di accertamento n. THU01C100760/2017, emesso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Rimini, per l'anno di imposta 2008, per tutte le motivazioni retro esposte, che qui si intendono integralmente richiamate e, conseguentemente, annullarlo in ogni sua parte; Con **vittoria di onorari e spese del presente procedimento.**

Conclusioni della parte resistente: chiede che la Commissione voglia: 1) Rigettare il ricorso di parte in toto, quindi sia in relazione alle eccezioni procedurali che a quelle sostanziali, confermando integralmente la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato. 2) Condannare la controparte alle spese di lite, come da nota allegata.

Fatto

Il sig. SEBASTIANO RUSSO ricorre per l'annullamento dell'avviso di accertamento n. THU01C100760/2017, emesso dall'Agenzia delle Entrate di Rimini ai fini dell'Irpef per l'anno 2008, notificato in data 21 settembre 2017, relativo a violazioni per la mancata compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi, per violazioni per il periodo d'imposta 2008 che comportavano l'applicazione delle presunzioni di cui all'art. 12 del 78/2009 nella parte in cui è previsto che "... per gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute nei paesi cd Black List, in violazione dell'obbligo di dichiarazione dell'apposito quadro RW, opera una presunzione di costituzione con redditi sottratti a tassazione";

Tale presunzione comportava la contestazione **della mancata compilazione del quadro RW**, relativamente alle attività detenute dal contribuente al 31 dicembre 2008, (coincidenti con il saldo del libretto di risparmio nominativo n. 01/10/10/18863 per l'importo di € 130.641,16) e **della infedele dichiarazione**, relativamente alla mancata dichiarazione dei redditi maturati su tali somme, con la pretesa di recupero a tassazione di maggiori redditi diversi, ai fini delle imposte dirette, pari ad € 78.000,00 e maggiori redditi di capitale pari ad € 5.282,43, oltre alle relative sanzioni amministrative;

Ritiene la pretesa dell'Ufficio del tutto illegittima e va integralmente annullata per i seguenti

In via preliminare il ricorrente lamenta la decadenza dell'Ufficio dal potere di rettificare, l'annualità d'imposta 2008, contestando che l'Ufficio possa legittimamente fondare la pretesa sulla base del comma 2 dell'art. 12 del D.L. n. 78 del 2009, nel quale viene specificato che "*in deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (...), in violazione degli obblighi di dichiarazione (...), ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione...*". Il fondamento della pretesa dell'Amministrazione finanziaria

risiederebbe nella "ritenuta" individuazione della natura procedurale delle norme che hanno introdotto il raddoppio dei termini, natura che ne autorizzerebbe l'applicazione retroattiva.

Sottolinea come le norme tributarie non possano avere efficacia retroattiva allorquando, come nel caso di specie, incidono sulla formazione della prova. Una lettura costituzionalmente orientata, escluderebbe qualsiasi possibilità di applicazione della norma con effetto retroattivo e ciò sia in applicazione dell'art. 11 delle Preleggi al codice civile "la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo" e dall'altra perché l'art. 3, comma 1, dello Statuto dei diritti del Contribuente, stabilisce che "le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo", fatti salvi i casi eccezionali delle norme interpretative ex art. 1, comma 2, dello stesso Statuto.

Eccepisce quindi la prescrizione e decadenza dei termini di accertamento in relazione all'annualità d'imposta 2008, per la quale la notifica doveva avvenire - ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. 600/1973, (ante modifiche apportate tramite l'art. 1, comma 131 della L. 208/2015)- entro e non oltre il 31 dicembre 2013, senza possibilità di raddoppio degli ordinari termini di accertamento.

Rileva ancora in via preliminare il difetto di sottoscrizione dell'avviso impugnato, il quale, a pagina 20, riporta le diciture "*Il Capo Area Persone Fisiche Lavoratori Autonomi ed Enti Non Commerciali (Carlo Ragusa)* e in calce alla sottoscrizione "*Firma su delega del Direttore Provinciale, Licia Falanga*" sia per la mancata allegazione della delega sia per il difetto della qualifica dirigenziale in capo al delegato..

Eccepisce ancora che l'avviso di accertamento per cui è causa è inficiato da un evidente difetto di motivazione. Difatti l'Ufficio, nella motivazione dell'atto impugnato si limita a porre a fondamento della pretesa il solo versamento degli importi all'interno del libretto al portatore, senza esplicitare alcun altro elemento o indagine a fondamento della presunzione con cui procede al conseguente accertamento di imposta.

Deduce infine l'illegittima applicazione delle sanzioni in violazione degli articoli 5, 7, 12 E 17 del D.LGS. n. 472 del 1997.

L'Ufficio, nel costituirsi in giudizio, precisa in relazione alla eccepita decadenza dal potere accertativo che, come evidenziato nell'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 12 comma 2-bis del D.L. n. 78/2009, i termini di cui all'art. 43, primo e secondo comma, del DPR 600/73 e successive modificazioni e all'art. 57, primo e secondo comma del DPR 633/72 e successive modificazioni, sono raddoppiati.

Ritiene infatti che la natura procedimentale della disposizione contenuta nel citato articolo 12 DL 78/2009 rende la stessa applicabile a tutte le annualità per le quali i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale non erano ancora decaduti al momento dell'entrata in vigore del decreto legge n. 78 del 2009.

In relazione al punto del ricorso, rubricato: del difetto di valida delega, l'Agenzia ha prodotto l'atto dispositivo n.4/2017 del 1 marzo 2017 (valido fino al 30 settembre 2017), da cui si evince che il dottor Carlo Ragusa, funzionario della carriera direttiva, era legittimamente delegato alla firma dell'atto oggi impugnato. Contesta che l'atto impugnato difetti di motivazione in quanto lo stesso riporta tutti gli elementi istruttori e tutti i rilievi operati e contestati a controparte, che ha avuto piena contezza del merito dei rilievi dell'ufficio anche alla luce dei contraddittori che si sono svolti.

In relazione al punto 5) del ricorso, rubricato: "sull'applicazione delle sanzioni: violazione falsa applicazione degli articoli 5, 7,12 e 17 del decr. lgs. 472/1997" eccepisce che nessuna causa di alterazione dello stato psichico è stata riscontrata nel caso di specie.

Quanto all'elemento volitivo dell'illecito sottolinea che, ai fini dell'integrazione dell'illecito tributario, è sufficiente la mera condotta colposa.

Motivi della decisione

In via preliminare, il ricorrente, come già si è anticipato, eccepisce la decadenza del potere di accertamento in capo all'Ufficio, in quanto non sarebbe applicabile il raddoppio dei termini di cui all'art. 20 del D.Lgs n. 472/1997, previsto dall'art. 12 comma 2-ter del D.L. n.78/2009, per le violazioni previste dai commi 1 e 2 dell'art. 4 del D.L. 167/90 richiamate dall'art. 12 del D.L. n. 78/2009, che impongono l'obbligo da parte del contribuente di dichiarare l'esistenza di investimenti o altre attività finanziarie all'estero attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera.

Prevede la norma in questione al comma secondo; "... 2. *In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999, n. 107, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In tale caso, le sanzioni previste dall'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono raddoppiate. 2-bis. Per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, i termini di cui all' articolo 43, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all' articolo 57, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono raddoppiati.*

2-ter. Per le violazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell' articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni, riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2, i termini di cui all' articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono raddoppiati".

Ritiene il Collegio che debbano essere distinte l'ipotesi prevista dal Comma 2 e 2 bis e quella regolata dal comma 2 ter; infatti e relativamente alla prima fattispecie, come più volte evidenziato dalla Suprema Corte, la norma ha natura sostanziale e come tale risulta inapplicabile retroattivamente ad un accertamento per il recupero delle attività estere che si presumono sottratte a tassazione riguardante annualità precedenti alla entrata in vigore della legge. (V. Cassaz. Ord. n.2662 del 2 febbraio 2018 che ha chiarito appunto come la disposizione prevista dall'art. 12, comma 2, contenuta nel D.L. n.78/2009, non abbia efficacia retroattiva). E' noto, sull'argomento, che il decreto legge su citato, ha creato una importante norma di contrasto ai paradisi fiscali, introducendo la presunzione legale relativa, attraverso la quale le attività finanziarie rinvenute in paese a fiscalità privilegiata, si considerano costituite con proventi sottratti a tassazione ed altresì prevedendo il raddoppio dei termini per la notifica dell'avviso d'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA e per la notifica degli atti di contestazione delle sanzioni.

La norma richiamata, seppur collocandosi nell'ambito di una disciplina di carattere processuale, esplica effetti sostanziali relativamente alla determinazione del reddito. La norma prevista dall'art.12, comma 2 del D.L. n. 78/2009 introduce non solo un meccanismo presuntivo fondato sulla rilevanza delle somme occultate al monitoraggio fiscale, ma incide anche sulla ripartizione dell'onere della prova tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Infatti, secondo i giudici di legittimità: *“La pretesa natura procedimentale della norma di cui all’art. 12, comma 2, del d.l. n.78/2009 che pone, in favore del fisco, una più favorevole presunzione legale relativa rispetto al quadro normativo previgente, oltre a porsi in contrasto con il tradizionale criterio della sedes materiae, che vede abitualmente le norme in tema di presunzioni collocate nel codice civile e dunque di diritto sostanziale e non già nel codice di rito, porterebbe il contribuente, che sulla base del quadro normativo previgente non avrebbe, ad esempio, avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione, in condizione di sfavore, pregiudicandone l’effettivo espletamento del diritto di difesa, in contrasto con i principi di cui agli artt. 3 e 24 Cost”*.

Devesi aggiungere e precisare che detto argomento non riguarda invece il comma 2 ter che si riferisce all’accertamento sulla violazione dell’obbligo dichiarativo a mezzo quadro RW, il quale deve qualificarsi alla stregua di norma procedurale, che dispone, a termini di accertamento delle violazioni cui si riferisce ancora aperti, una loro dilatazione, facendo quindi salve le constatazioni delle violazioni rilevate entro i termini raddoppiati. Di questo avviso è anche la Suprema Corte nel passaggio conclusivo della ordinanza n. 2662/2018 citata in cui si esclude che possano essere annullati gli atti di contestazione ed irrogazione delle sanzioni in ragione di una pretesa consequenzialità necessaria rispetto all’annullamento degli avvisi di accertamento sulla base delle seguenti ragioni. *“Invero le sanzioni irrogate ex art. 5, comma 2, del d.l. n. 167/1990, ai contribuenti hanno un titolo autonomo, che trova la sua ratio nell’elusione di un obbligo dichiarativo, posto da norma già in vigore (art. 4, comma 1, del citato decreto nella sua formulazione vigente ratione temporis con riferimento alle annualità oggetto di accertamento), volto a consentire all’Amministrazione un monitoraggio periodico delle attività finanziarie detenute all’estero. Ne consegue che la violazione di detto obbligo dichiarativo è sanzionabile a prescindere dall’accertamento di evasioni fiscali connesse alle attività finanziarie detenute all’estero e non dichiarate”*.

Un conto sono le sanzioni relative all’omesso obbligo dichiarativo di attività finanziarie all’estero vigente fin dal 1990 (che nella specie non risulta contestato) e un conto sono quelle, contestate, per l’omessa dichiarazione del reddito che dalla loro detenzione ne consegue, accertabile con le modalità e nei termini delle disposizioni del 2009, ma solo per le annualità successive alla loro introduzione.

Nella fattispecie, il raddoppio legislativo intervenuto nell’anno 2009, dei termini per l’accertamento della violazione, costituita dalla omessa dichiarazione del reddito presunto dell’anno 2008, e per la irrogazione della relativa sanzione non opera e l’avviso di accertamento intervenuto dopo la scadenza degli originari termini previsti dagli artt. 43 D.P.R. n. 600/1973 e 20 D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, è da ritenere tardivo e va quindi annullato.

I contrasti anche giurisprudenziali in materia consigliano infine la compensazione delle spese di giudizio.

PQM

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RIMINI – SEZIONE I

Accoglie il ricorso, annulla l’avviso di accertamento e compensa le spese di giudizio.

Rimini, 28/9/2018



Il Presidente relatore
Dott. Antonio Rustico